مجلة الريادة للبحوث والأنشطة العلمية
Al-Riyadah Journal For Researches
And Scientific Activities

العدد العاشر
سبتمبر September 2024

مدى العلاقة بين المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات وجودة عملية المراجعة

عامر رمضان خليفة المريري
كلية الاقتصاد / جامعة الزاوية
a.almareeri@zu.edu.ly

الملخص:

تهدف هذه الدراسة لمعرفة مدى العلاقة بين المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات وجودة المراجعة من قبل المراجعين الخارجيين بالمنطقة الغربية من خلال أصحاب مكاتب المراجعة ((المحاسبين والمراجعين القانونيين)، وقد اعتمدت هذه الدراسة على تصميم استبانة وزعت على مجتمع الدراسة حيث تم توزيع اثنتين وعشرين استبانة، استرجعت منها عشرين استبانة كانت صالحة للدراسة، وتم تحليل بيانات الدراسة وتقييم مستوى متغيرات الدراسة من خلال تطبيق بعض أدوات التحليل الإحصائي، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها تحسين جودة الأداء ما يمكن المراجع من تقليل احتمالية تعرضه إلى المسؤولية القانونية وبالتالي التقليل من التعويضات المحتملة، ومن أهم توصيات الدراسة: تحديث معايير المراجعة لتمكين المراجعين من تحقيق أعلى درجة من جودة المراجعة حتى يقلل من مخاطر التعويضات وتعزيز ثقة الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

Abstract

This study aims to explore the relationship between the legal liability of auditors and the audit quality provided by external auditors in the western region, focusing on audit firm owners (certified accountants and auditors). The study employed a survey design, distributing a questionnaire among the study population. A total of22 questionnaires were distributed, with 20 valid responses received for analysis. The study data were analyzed, and the level of study variables was assessed using statistical analysis tools. Key findings indicate that improving audit performance quality enables auditors to reduce the likelihood of facing legal liability, thus minimizing potential compensations. Among the primary recommendations of the study is updating audit standards to enable auditors to achieve the highest level of audit quality, thereby reducing compensation risks and enhancing stakeholder confidence in audit outcomes.

مقدمة الدراسة :

تهدف المراجعة بصفة أساسية إلى إبداء الرأي في القوائم المالية، وهو الأمر الذي يجعل من وظيفة التصديق على المعلومات الاقتصادية التي تتضمنها تلك القوائم بمثابة جوهر وظيفة المراجعة، ويعتبر التنظيم القانوني للمسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات الخارجيين جزءً مكملا للبنية الأساسية لمهنة المراجعة وأحد ضمانات جودة المراجعة الخارجية وذلك استناداً على أن مدفوعات التعويضات المدنية التي قد يلتزم المراجع بأدائها في حالة انعقاد مسؤوليته القانونية، والتي من شأنها حث المراجع على العمل باجتهاد لاكتشاف الغش والأخطاء المهمة في القوائم المالية، والتقرير بصدق عن النتائج التي توصل إليها بخصوص الحالة المالية لمنشأة العميل التي خضعت لمراجعته، وبالتبعية ، ينعكس ذلك الأمر على كفاءة قرارات مستخدمي القوائم المالية المتعلقة بالاستثمار في منشآت الأعمال، ومن ثم على صافي ثروة المجتمع **(أحمد، 2005م ص2)**

ويتطلب هذا الأمر مراجعة الموقف القانوني الراهن لمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، كما هو موثق في التشريعات المختلفة ذات الصلة، وتحديد المشاكل التي تحول دون تفعيله على نحو ملائم في بيئة الأعمال الليبية ، ومدى الحاجة إلى إجراء تعديلات تشريعية في النصوص الحالية أو إلى إصدار نصوص تشريعية جديدة، وذلك حتى يمكن وضع الضوابط التشريعية والتنظيمية الملائمة التي من شأنها تحقيق التوازن في منافع جميع الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة من ناحية ، والحفاظ على جودة واستقرار مهنة المحاسبة والمراجعة الليبية وتشجيع الكفاءات المهنية على ممارستها من ناحية أخرى، وعلى أن يتم ذلك في إطار رؤية متكاملة للاقتصاد الليبي تأخذ في اعتبارها الدور البالغ الأهمية للتقرير المالي الصحيح في تحقيق النموالاقتصادي**(أحمد، مرجع سابق،ص 4)** .

مشكلة الدراسة :

يعتبر التنظيم القانوني للمسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات الخارجيين جزءً مكملاً للبنية الأساسية لمهنة المراجعة في أي مجتمع، وثمة العديد من الشواهد حول الدور الجوهري لأنظمة المسؤولية المدنية للمراجعين الخارجيين في الاقتصاد وتنمية المجتمع ، حيث ان من شان تفعيل نظام قانوني ملائم للمساهمة في اتخاذ القرارات المرتبطة بالتخصيص الأمثل للموارد في المجتمع ، وفي هذا الخصوص تعتبر المسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات أحد ضمانات جودة خدمة المراجعة

الخارجية وذلك استناداً على أن مدفوعات التعويضات المدنية التي قد يلتزم المراجع بأدائها في حال انعقاد مسؤوليته القانونية، ومن شأنها حث المراجع على العمل باجتهاد لاكتشاف الغش والأخطاء المهمة في القوائم المالية، والتقرير بصدق عن النتائج التي توصل إليها بخصوص الحالة المالية لمنشاة العميل التي خضعت لمراجعته، ولتحقيق ذلك هناك ضرورة ملحة لتفعيل المسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات العاملين في بيئة الأعمال كأحد الدعائم الأساسية اللازمة لضمان جودة عملية ومهام المراجع ، ويتطلب هذا الأمر مراجعة الموقف القانوني الراهن لمهنة المحاسبة والمراجعة ، كما هو موثق في التشريعات المختلفة ذات الصلة ، وتحديد المشاكل التي تحول دون تفعيله على نحو ملائم في بيئة الأعمال، ومدى الحاجة إلى إجراء تعديلات تشريعية في النصوص الحالية، أو إصدار نصوص تشريعية جديدة تأسيساً على ما تقدم ، تتمثل مشكلة الدراسة في تحديد ملامح التنظيم القانوني الملائم للمسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات في ليبيا، وعلى وجه الخصوص تهدف هذه الدراسة إلى المساهمة في الأدب المحاسبي في ليبيا من خلال تحري الإجابة عن أسئلة البحث التالية:

1 . كيف يؤثر الاختلاف في مستوى المسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات على القرارات المرتبطة بجودة عملية المراجعة؟

2 . ما هي ملامح النظام القانوني للمسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات الملائم لبيئة الأعمال في ليبيا؟

أهمية الدراسة: تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية التطورات الكبيرة الخاصة في البيئة الاقتصادية وتأثيرها على الاقتصاد العالمي على وجه العموم، والاقتصاد الوطني خصوصاً، وتأتي أهمية هذه الدراسة مما يلي:

1 . تعمل هذه الدراسة على تحقيق التكامل بين المعارف المحاسبية والقانونية، بهدف تفهم الكيفية التي تؤثر بها القواعد القانونية المنظمة للمسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات على قرارات المراجعين.

2 . توفر هذه الدراسة أدلة عملية من شأنها المساعدة في تفهم أهم العوامل التي تحول دون تفعيل المسؤولية المدنية للمراجع في ليبيا، كأحد ضمانات جودة المراجعة، فضلاً عن تحديد الانعكاسات المختلفة للقواعد القانونية البديلة التي يمكن المفاضلة والاختيار من بينها، وبالتالي تمكين المشرع الليبي من التحكم في الانعكاسات، عند صياغة مجموعة القواعد المكونة لنظام المسؤولية المدنية للمراجع، وذلك في ظل عدم وجود كتابات يتضمنها الأدب المحاسبي في ليبيا في هذا الخصوص.

أهداف الدراسة: بناءً على مشكلة الدراسة وأهميتها تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف:

1 . تحديد أهم العوامل التي تحول دون تفعيل المسؤولية القانونية المدنية لمراجعي الحسابات في ظل بيئة الأعمال الحالية في ليبيا (خلال فترة الدراسة)

2 . تحديد مدى إدراك كل من مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في بيئة الأعمال الليبية بأبعاد المسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات طبقاً للنصوص التشريعية الواردة بالقوانين الليبية المنظمة لها في الوقت الحالي.

3 .اختبار العلاقة بين القواعد القانونية البديلة المنظمة للمسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات وكل من مستوى جهد (جودة) المراجعة ومستوى (حجم) الاستثمار .

4.اقتراح ملامح نظام المسؤولية القانونية المدنية لمراجعي الحسابات الملائم لبيئة الأعمال الحالية في ليبيا، وذلك في ضوء نتائج الدراسة العملية.

فرضية الدراسة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات الخارجيين وجودة المراجعة.

منهجية الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي الاستقرائي، والمنهج التحليلي الاستنباطي.

مجتمع الدراسة: مكاتب المحاسبين والمرجعين بالمنطقة الغربية بليبيا.

عينة الدراسة: 22 مكتب. وتمت الدراسة خلال سنة 2024م

الدراسات السابقة: أقيمت في هذا الصدد العديد من الدراسات في البيئة المحيطة التي اهتمت بموضوع مسؤولية المراجع الخارجي في ليبيا على وجه العموم، وتناولت العديد من الجوانب المتعلقة بمسؤولية المراجع بالدراسة والتحليل، ولكنها لم تتعرض لموضوع العلاقة بين المسؤولية القانونية للمراجع وجودة المراجعة إلا في جوانب عرضية، ولم تعط هذا الموضوع حقه بالدراسة والتحليل، ومن بين هذه الدراسات ما يلي:

– دراسة (شريعة، 1994م) بعنوان: "**مسؤولية المراجع الخارجي في ليبيا**". استهدفت الدراسة توضيح الجوانب المتعددة لمسؤوليات المراجع ولم تتعرض بالقدر الكافي لمسؤولية المراجع الخارجي القانونية والجودة ، ومن النتائج التي توصلت إليها: قيام المراجعين بأعمال تتعارض مع معايير المراجعة وقواعد وآداب وسلوك المهنة ومنها إصدار المراجعين لتقارير نظيفة بالرغم من عدم حضورهم للجرد الفعلي، وكذلك إصدار المراجعين تقارير نظيفة مع عدم إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

– دراســـة(ســـليم،2004م) بعنوان: "**مدى مســـؤوليّة المراجع تجاه الطرف الثالث من وجهة نظر المحامين و المراجعين**"، هدفت إلى دراســة معرفة مدى إدراك المحامين والمراجعين للفروق بين فشــل المنظمة وفشل المراجعة من جهة وبين فشل المراجعة وخطر المراجعة من جهة أخرى، وتوصلت إلى نتائج من بينها: فيما يتعلّق بالمراجعين فقد أظهرت النتائج وجود توجّه عالٍ لدى المراجعين لجعل المراجع مسؤولاً تجاه الطرف الثالث المستفيد في حالة الغش، كما أظهرت توجّه ضعيف لدى المراجعين لجعل المراجع مســؤولاً تجاه الطرف الثالث المســتفيد في حالة تعثّر المنظّمة في ظلّ التزامه بمعايير المراجعة و المستوى المهني المطلوب.

– دراســـة (العود، 2004 م) بعنوان: "**تحديد مســـتوى إدراك المرجعين الخارجيين في ليبيا**" هدفت الدراسة الي نطاق مسؤوليتهم عن تقرير فرض الاستمرارية، ولم تتعرض هذه الدراسة لمسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث في أي من جزئياتها. وكان من بين نتائجها أن المراجعين يعتقدون أن قيام المراجع بتقييم مدى مقدرة المشروع على الاستمرار سيؤدي إلى الحد من مسؤولية المراجعين تجاه كافة الأطراف المعتمدة على تقرير المراجعة وأوصت المراجعين بضرورة توسيع نطاق إجراءات المراجعة وبما يكفل الإجابة المقنعة للتساؤل تجاه مدى مقدرة المشروع على الاستمرار.

– دراســـة (أحمد، 2005م) بعنوان: "**تحقيق التكامل بين المعارف المحاســـبية والقانونية**"، هدفت الدراسة الى الكيفية التي تؤثّر بها القواعد القانونيّة المنظّمة للمسؤوليّة المدنيّة للمراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة، حيث توصّلت هذه الدراسة إلى أنّ مسؤوليّة المراجع الخارجي من خلال توسيع نطاق الطرف الثالث الذي يحقّ له الادعاء المدني عليه بمسؤوليّته عن تعويض الضرر الّذي أصابه نتيجة فشل عملية المراجعة، بحيث يشمل إلى جانب المستفيد الرئيسي المستفيد الذي يجب أن يتوقّع المراجع اعتماده على عمليّة المراجعة التي قام بأدائها (المستفيد المقصود).

– دراســة (صــيدون،2006م) بعنوان: "**مدى إدراك المراجعين في البيئة الليبية للمســؤولية القانونية الملقاة على عاتقهم عند اتخاذ قرارات المراجعة**" استهدفت هذه الدراسة إجراء دراسة استكشافية عن تحديد عوامل المســؤولية القانونية للمراجع، واقتصــرت على جانب المســؤولية القانونية للمراجعين ولم تتعرض لمســـؤولية المراجع تجاه جوانب المســـؤولية الأخرى وبالأخص تجاه الطرف الثالث من المستخدمين من خلال جودة المراجعة، وأوصت بزيادة الوعي لدى المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية بأركان ومسؤولية المراجع القانونية، وذلك بتنظيم الندوات والمؤتمرات حول المسؤولية واختلافاتها.

الإطار النظري للدراسة:

المبحث الأول: المسؤولية المدنية

تمهيد:

المسؤولية المدنية لمراجعة الحسابات هي موضوع مهم وحيوي في مجال الأعمال والمحاسبة وتتعلق هذه المسؤولية بالالتزامات القانونية الأخلاقية التي يتحملها مدقق الحسابات تجاه الأطراف المختلفة بما في ذلك الشركات التي يتم تدقيق حساباتها والمساهمين والدائنين والجهات الرقابية والجمهور العام.

مفهوم مسؤولية المراجع الخارجي: تحتل مهنة مراجعة الحسابات مكانه مرموقة في مختلف النشاطات وفي كل المجتمعات، فهي العنصر المشترك في الفعاليات المالية والاقتصادية، وتتعدى ذلك إلى النشاطات الاجتماعية شاملة الهيئات الخيرية والتعاونية التي تتعامل مع الإنسان في مختلف مراحل حياته وليس أدل على هذه الأهمية من تشكيل مجلس مهنية مراجعة الحسابات من ممثلين من أعلى المستويات في الوزارات والدوائر التي تهتم باقتصاد الدولة وماليتها في القطاع العام، بالإضافة إلى كونها العنصر الأساس في الرقابة، وبالإضافة إلى ممثلين عن القطاع الخاص، لأن هذه المهنة هي العنصر الأول للتخطيط، لذلك فمن الطبيعي أن تحاط هذه المهنة بما تستحقه من عناية قانونية تضمن حماية المراجع واستقلاله من ناحية، كما تضمن حماية المؤسسات التي يتولى مراجعتها من انحراف أو عدم كفاءته، ولذلك فقد ألزم القانون المراج بأن يقسم اليمين القانوني أن يقوم بعمله بشرف وأمانة وحياد، وأن يتقيد بالقوانين والأنظمة المعمول بها، وأن يحافظ على أسرار المهنة، وبذلك يضم قانون مهنة المراجعة الرادع الديني والأخلاقي للمراجع إلى الرادع القانوني حرصا على سلامة العمل وصحة النتائج، **(ديات، 2001م، ص1)**

وأن التطور الذي مرت به مهنة المحاسبة خلال النصف الثاني من القرن العشرون، حيث تحولت عن دورها التقليدي كنظام لمسك الدفاتر إلى دورها المعاصر كنظام للمعلومات، **(أبوغزالة، 2009م، ص11)**

والتي يستخدمها العديد من الأطراف مثل المساهمين ورجال الأعمال وغيرها من الجهات ذات العلاقة مما أدى الى زيادة أهمية المعلومات المحاسبية، وتعد القوائم المالية المنشورة مصدراً مهما وأساسياً لتلك المعلومات، ولكن المشكلة الأساسية التي تلازم هذه القوائم هي أنها تعد من قبل إدارة الشركة والتي تعتبر طرفاً قد تتعارض مصالحه المالية في كثير من الأحيان مع مصالح الأطراف الأخرى

المستخدمة لهذه القوائم كالمساهمين والمستثمرين والمقرضين وغيرها من الجهات ذات العلاقة، الأمر الذي أوجب ضرورة مراجعتها من قبل شخص فني محايد، وهو المراجع الخارجي، والذي يقوم عند الانتهاء من مهمته بإعداد تقرير موضحاً فيه رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي بصورة عادلة في ذلك التاريخ وذلك بقصد توفير عنصر المصداقية الذي يشجع المستخدمين في الاعتماد عليها عند اتخاذ قراراتهم، **(شريعة، 1994م، ص14)** .

إن اعتماد العديد من الطوائف على تقرير المراجع الخارجي قد يعرضه للمساءلة نتيجة اكتشاف خطأ في البيانات المثبتة في الدفاتر، مما يودي إلى عدم دقة تقرير المراجع، ولذا قد يعرض نفسه للمسؤولية المدنية، وذلك بتعويض الغير عما يلحقهم من أضرار نتيجة لهذه الأخطاء التي تم ارتكابها بأسلوب متعمد أو غير متعمد، وكذلك قد يتعرض المراجع للمسؤولية الجنائية إذا تجاوز نطاق هذا الخطأ ليشمل المجتمع بأسره، وبالإضافة إلي المسؤوليتين السابقتين قد يتعرض المراجع إلى المسؤولية المهنية أمام المنظمة التي يتبعها **(شريعة، مرجع سبق ذكره، ص16)**

المسؤولية المدنية للمراجع الخارجي: تنتج هذه المسؤولية عن إهمال المراجع أو تقصيره في أداء واجباته ،مما يسبب إلحاق الضرر بالعميل أو الطرف الثالث، لذا فإن دعواها تقام من العميل أو من الغير ذوي المصالح، وذلك للمطالبة بتعويض الأضرار التي تلحقهم بسبب خطأ المراجع وهي المسؤولية الناجمة عن الضرر الذى يلحق بالآخرين أثناء ممارسة المراجع الخارجي عمله بموجب دعوة عامة يحركها المتضررون، وتثور مسؤولية المراجع إذا قصر ببذل العناية المهنية الكافية باعتباره وكيلاً يعمل بأجر عن مجموعة المساهمين، وبالتالي فإن القانون يخول من يقع عليه ضرر كالمساهمين والغير حسن النية حق الحصول علي تعويض بمقدار ذلك الضرر، وأن نشوء وضع كهذا يصوغ لنا القول: إن المراجع قد أخل بالوكالة التي يتحملها بنص القانون إذا لم يقم بالإنذار عن احتمال تدهور أوضاع الشركة وعدم استمراريتها بناء على الأمور الظاهرة له والبيانات التاريخية التي لديه والتي يظهرها الفحص العادي خاصة أن الأوضاع المالية السيئة وكذلك الإدارية والخسائر الجسيمة هي من مؤشرات ضعف قدرة الشركة علي الاستمرار، وهي من الأمور التي يستطيع المراجع اكتشافها إلا إذا كانت محاطة بالتلاعب المحكم الذي لا يظهره الفحص العادي، **(الذنبيات، 2004م، ص26)**

ولعل مرجع هذه المسؤولية يكمن في القاعدة العامة الخاصة بالإهمال حيث إن المراجع كشخص مهني يتم الاستعانة به كوكيل، ومن المتوقع أن يتوافر فيه وفيما يؤديه من خدمات مستوى عال من الكفاءة المهارة، وحين يفشل في تحقيق هذا المستوى يصبح معرضاً للعديد من المطالبات بالتعويض عما لحق بعميله أو بالغير من أضرار أو خسائر، **(العمودي، 2001م، ص72)**

ومن خلال النظر إلي الصياغة القانونية نجد أن المسؤولية المدنية للمراجع يمكن تقسيمها حسب الجهات ذات العلاقة علي قسمين:

المسؤولية تجاه العملاء، وهذا ما سيتطرق له هذا الفصل.

المسؤولية تجاه الطرف الثالث وهي التي سوف يتم التطرق لها في الفصل الثالث.

المسؤولية المدنية تجاه العملاء (مسؤولية تعاقدية) نابعة من قانون العقد

حيث تنقسم المسؤولية المدنية **إلي:**

أولاً– المسؤولية التعاقدية: وهي المسؤولية الناتجة عن العلاقة التعاقدية، حيث تقوم العلاقة بين المراجع وعميله علي أساس كعقد بين طرفين، وبموجب هذا العقد يكون المراجع وكيلاً عن العميل بنص قانون الشركات، ويتعرض للعقوبة التي وردت في القانون المدني فيما يتعلق بمسؤولية الوكيل بصفة عامة، وقد ذكر بعض المؤلفين (أن العلاقة بين المراجع وعميله هي علاقة تعاقدية ترتب لكل منهما حقوقاً والتزامات)، **(الذنبيات، مرجع سابق ،ص26)**

ولابد من الإشارة إلي أن مسؤولية المراجع تجاه العميل مسلم بها، وهي مسؤولية خاضعة للقانون العام، وهو القانون المبني علي ما قررته المحاكم في القضايا وليس بناءً علي تشريع مكتوب وبناءً على هذا القانون فإن المراجع قد تحمل نوعين من المسؤولية:

مسؤولية تعاقدية (نابعة من قانون العقد): إذا قام بمخالفة شروط العقد، وقد تكون المخالفة بشروط العقد إذا حصل أحد الأمور التالية :

– إذا قام بإصدار تقرير نظيف من دون الالتزام بمعايير المراجعة.

– إذا لم يقدم التقرير في الوقت المحدد المتفق عليه . أو قام بإفشاء أسرار العميل .

– الفشل في اكتشاف الأخطاء المادية أو المخالفات المادية التي يرتكبها الموظفون.

– الانسحاب من مهنة المراجعة من دون مبرر مقبول .

– مسؤولية تقصيرية (نابعة من قانون الضرر): وهذا الضرر قد يكون ناتج عن الإهمال العديد أو الإهمال الجسيم أو الغش.

حيث تعد العلاقة التعاقدية بين المراجع والعميل المحدد الأساس لقيام المسؤولية المدنية (مسؤولية عقدية) باعتبار أن المراجع وكيل بأجر وعليه القيام بتأدية عمله بدرجة من العناية والمهارة المعقولة طبقاً للأصول المهنية المتعارف عليها، **(محروس، 2007م، ص8)**

وعليه ووفقاً لما تقتضيه أحكام القانون المدني نجد أن المراجع مسؤول عن تعويض الضرر الذي يصيب العميل نتيجة إهماله حيث نصت المادة (166) من القانون المدني على أنه : ((كل من ارتكب خطأً سبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض)).

كما يؤكد تعويض الضرر الذي يصيب الغير أيضاً القانون رقم (11) لسنة 1425 ميلادية بشأن إعادة تنظيم الرقابة الشعبية نصت المادة (15) منه على أنه (مع عدم الإخلال بمسؤولية المراجع الخارجي أمام الجهات التي يقومون بمراجعتها ، يكون هؤلاء المراجعون مسؤولين أمام الجهاز عن قيامهم بفحص ومراجعه حسابات هذه الجهات ، ويعدون مكلفين بخدمة عامة في تطبيق أحكام المادة (20) من هذا القانون.

ثانيا ـ المسؤولية التقصيرية: المسؤولية التقصيرية الشق الثاني من المسؤولية المدنية وهي التي تترتب على إخلال المراجع بالالتزام القانوني العام الذي يقضى بعد الإضرار بالغير، وهذه المسؤولية هي التي تقوم على أساس الخطأ أو إهمال من المراجع بحيث يحدث ضرراً للأشخاص الخارجين عن دائرة التعاقد، أي من غير عملائه وموكليه، وبعبارة أخرى الغير الذين لا تربطهم بالمراجع الخارجي أية رابطة تعاقدية، **(ابوطبل، 1995م،ص1-2)**

فأساس هذه المسؤولية هو نص المادة (166) من القانون المدني والتي تنص على أن كل خطأ سبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض) ووفقاً لهذا النص يتضح الأساس القانوني في تنظيم أحكام المسؤولية التقصيرية، كما يتضح أيضاً أن أركان هذه المسؤولية هي نفسها أركان المسؤولية التعاقدية حيث تم تجاوز التفرقة بين المسؤولية في العديد من التشريعات لتطابق أركانها وهذه الأركان هي، **(عياد،1990م، ص55)**

الركن الأول – الخطأ: الخطأ في المسؤولية التقصيرية هو إخلال بالتزام قانوني، بينما الخطأ في المسؤولية العقدية هو إخلال بالتزام عقدي، والالتزام القانوني من جانب المراجع الخارجي الذي يعد الإخلال به خطأً يستوجب مسؤوليته التقصيرية فهو دائماً يبذل العناية، وهو أن يسلك في القيام بمراجعته اليقظة والعناية والتبصر حتى لا يضر بالغير، فإذا انحرف عن هذا السلوك الواجب وكان من القدرة على التمييز حيث يدرك أنه انحرف كان هذا الانحراف خطأً يستوجب مسؤوليته التقصيرية، **(أبوطبل، مرجع سبق ذكره، ص20)**

الركن الثاني – الضرر: وهو الركن الثاني من أركان المسؤولية التقصيرية لمراجع الحسابات، فيجب أن يترتب على هماله أو خطئه وانحرافه عند مسلك المراجع المعتاد ضرر يصيب الغير فإذا انتفى الضرر فلا مسؤولية على المراجع ولا تعويض، والضرر الذي يصيب الغير ممن يعتمدون على تقارير المراجع لخارجي؛ قد يكون ضرراً مادياً فيحيق بهم خسائر مالية، وقد يكون ضرراً أدبياً فيصيب الغير في سمعته أو شهرته التجارية، **(أبوطبل المرجع السبق،ص27)**

مسؤولية المراجع الخارجي في التشريعات الليبية:

تعد القوانين والتشريعات هي الملجأ النهائي لحل القضايا والمشكلات التي تواجه الجماعات البشرية، وهذه القوانين والتشريعات عادةً ما تنقسم إلى قوانين عامة وقوانين خاصة تتعلق بفئة معينة أو طائفة محدودة من المجتمع وبذلك نجد أن القانون الخاص لأي فئة لابد أن يطبق إلا إذا لم يوجد نص قانوني في هذا القانون بخصوص القضية التي نحن بصددها، عندئذ نلجأ إلى القانون العام وذلك تطبيقاً لمبدأ أن الخاص يقيد العام، **(شريعة، 1994م،ص42)**.

هذا وتتمثل مسؤولية المراجع الخارجي في كل ما يأتي:

أولا – القانون المدني والقانون التجاري: يطلب القانون التجاري الليبي في المادة (557) من المراجعين بذل العناية المهنية اللازمة عند قيامهم بواجباتهم بوصفهم وكلاء عن المساهمين وذلك بأن يحسنوا القيام بواجباتهم وعلى الوجه الذي يتطلبه القانون في شأن الوكالة وهم مسؤولون عن صحة شهاداتهم، وعليهم المحافظة على سرية الأعمال والمستندات التي يطلعون عليها بحكم وظيفتهم وهم مسؤولون كذلك بوجه التضامن مع المديرين عما يصدر من هؤلاء من عمل أو تقصير إذا تبين أن الضرر ما كان ليحدث لو قام المراجعون بما هو مطلوب منهم مما يقتضيه من اهتمام بمهمتهم

وقد ساوى المشرع الليبي بين مسؤولية المراجع الخارجي ومسؤولية أعضاء مجلس الإدارة في حالة التقصير والإهمال، **(بن غربية، 1987م،ص50-51)**

أما فيما يتعلق بمسؤولية المراجعين أمام الغير في حالة وجود الإهمال أو التقصير الذي يتسبب عنه ضرر للغير فلم يتطرق لها القانون التجاري الليبي وترك أمرها إلى القانون المدني العام، وفقاً لنص المواد (2-3-4) من الباب الأول من الأحكام العامة من القانون التجاري الليبي، حيث نصت على أنه إذا انتفى النص في القانون التجاري فتطبق أحكام القانون المدني، وإذا لم يوجد نص تشريعي يمكن تطبيقه للقاضي أن يسترشد بالسوابق الاجتهادية وأن يطبق العرف المتوطد وقد جاء في المادة (166) من القانون المدني الليبي أن كل خطأ سبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض، **(عياد، 1990م،ص158)** كما لم يتطرق القانون التجاري الليبي إلى مدى مسؤولية مراجع الحسابات عن مساعديه وترك أمرها أيضاً إلى القانون المدني العام، حيث نص في المادة (177) من القانون المدني الليبي: ((يكون المتبوع مسؤولاً عن الضرر الذي يحدثه تابعه بعمله غير المشروع متى كان واقعاً منه في حالة تأدية الوظيفة أو بسببها، وتقوم رابطة التبعية ولو لم يكن المتبوع حراً في اختيار تابعه، متى كانت عليه سلطة معينة في رقابته وفي توجيهه). ولقد أجازت المادة (559) من القانون التجاري الليبي للشركاء الذين يمثلون عشر رأس المال أن يرفعوا شكوى إلى المحكمة في حالة وجود تقصير من المراجعين في واجباتهم، وللمحكمة أن تتخذ ما تراه من إجراءات وفقاً لما حددته مواد القانون بالتفصيل فيما يتعلق بهذا الشأن، كما نصت المادة (687) من القانون التجاري الليبي على عقوبات مالية ومادية على المراجع الخارجي في حالة ما إذا أخفى أو أورد بسوء نية في تقريره أو في البيانات الأخرى المتعلقة بالشركة وقائع غير حقيقية. وأكدت المادة (697) من القانون التجاري الليبي بتوقيع عقوبات على المراجع في حالة إهماله بالقيام بالأعمال المشار إليها في المادة (987) من القانون التجاري الليبي حتى ولو لم يشترك في الجريمة، وأوردت المادة (705) من القانون نفسه على أنه إذا نجم عن الأفعال الواردة في المادة (687) السابقة أضرار بالغة الجسامة زيدت العقوبة المقررة إلى حد النصف، وجاء بالمادة (109) من قانون ضرائب الدخل رقم (64) لسنة (1973) بأنه يعاقب بالحبس مدة لا تتجاوز سنة وبغرامة لا تقل عن خمسين ديناراً ولا تتجاوز خمسمائة ديناراً، أو بإحدى هاتين العقوبتين فضلاً عن الحكم بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة كل من ارتكب بقصد

التخلص من كل أو بعض الضريبة أي فعل من الأفعال الآتية أو حرض أو أنفق أو ساعد على ارتكابه للإدلاء ببيانات غير صحيحة في الإقرارات والأوراق التي تقدم تنفيذاً لأحكام قانون ضريبة الدخل

ـ إعداد أية حسابات أو دفاتر أو سجلات أو تقارير أو ميزانية غير صحيحة.

ـ استعمال أية طريقة احتيالية لإخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة كما أشارت المادة (124) من نفس قانون ضرائب الدخل المشار إليه بأن كل شخص له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضريبة وفقاً لأحكام القانون أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات ملزم بمراعاة أسرار الوظيفة وإلا طبقت في شأنه المادة (236) من قانون العقوبات. وقد أوجبت المادة (553) من القانون التجاري الليبي على المراجع الخارجي أن يقوم بما يلي:

ـ مراقبة إدارة الشركة والتأكد من سير أعمالها سيراً قانونياً، وهذا يُعد واجباً عاماً يتعلق بكافة أعمال الإدارة من الناحية الفنية والإدارية أو الحسابية ويقتضي ذلك ضرورة توفير الخبرة اللازمة.

- التأكد من صحة عقد التأسيس ومشروعيته.
- التأكد من مسك دفاتر حسابية حسب الأصول المقررة قانوناً وضمناً.
- التأكد من أن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر مطابقاً للنتائج المثبتة في السجلات .
- التأكد من اتباع الأحكام القانونية الخاصة بتقدير موجودات الشركة.

كما جاء في المادة (12) من القانون رقم (2) لسنة (1979م) بشأن الجرائم الاقتصادية بأنه يعاقب بالسجن كل أمين، أو عضو لجنة شعبية، أو رئيس، أو عضو مجلس إدارة، أو مدير، أو مفوض أو مراقب حسابات في الشركات التي تملكها أو تساهم فيها الجهات المنصوص عليها في المادة الثانية من هذا القانون يذكر عمداً بيانات غير صحيحة في الميزانيات أو الحسابات الختامية أو التقارير أو يعتمد عدم ذكر بيانات جوهرية فيها، أو يفشي ما يحصل عليه بحكم عمله من أسرار الشركة، أو يستغل هذه الأسرار لجلب نفع خاص له أو لغيره. وبناءً على هذا التفسير نجد أن المراجع الخارجي يُعد مسؤولاً تجاه الجهات التي يقوم بمراجعة حساباتها لكونه مطلعاً على أسرارها وسجلاتها المالية إلا أنه قد ينتدب في بعض الأحيان كخبير حسابي من قبل المحكمة للإدلاء برأيه تجاه حالات معينة تحصل في الشركة.

المبحث الثاني: جودة عملية المراجعة

تمهيد:

هناك من يرى أن جودة عملية المراجعة ترتبط بحجم مكاتب المراجعة فكلما كان حجم المكتب كبير ولديه عدد كثير من العملاء كان ذلك حافزاً لعدم مخالفة المعايير المهنية وبالتالي سوف تكون عملية المراجعة على درجة عالية من الجودة، وفي حقيقة الأمر لا توجد معايير محددة لتقييم جودة المراجعة.

جودة المراجعة: عرّفت جمعية المحاسبين الأمريكية جودة المراجعة بأنها إجراءات منظمة لجمع وتقويم القرائن بطريقة موضوعية بشأن أحداث اقتصادية لتحديد النطاق بين هذه القرائن ومعايير محددة مسبقاً وإيصال نتائج القوائم المالية للمستفيدين. وتتوقف على مجموعة من العوامل ومنها عملية التخطيط لعملية المراجعة، وقوة الاتصال بين المراجع والعميل، والخبرة المهنية.**(الجمهودي، 2019م،ص504)**

إن تخصص المراجع في مراجعة حسابات قطاع معين يودي إلى الارتقاء بكفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي وذلك من خلال دقة تقدير المخاطر الحتمية والتخطيط الجيد لعملية المراجعة واكتشاف ومراجعة حالات الغش والاحتيال المالي وتضييق فجوة التوقعات.

جودة المراجعة الخارجية: هي عبارة عن قدرة المراجع على منع التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، والتقرير عن تلك التحريفات عند حدوثها، كما تعكس قدرة المراجع على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين إدارة المشروع ومستخدمي القوائم المالية، ويترتب على تحقيق جودة المراجعة التحقق من أن القوائم المالية تتضمن معلومات موثوقة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية،**(شلقامي، 2021م، ص523)**

أهمية جودة المراجعة الخارجية: تظهر أهمية جودة المراجعة الخارجية من خلال مخرجات عملية المراجعة والمتمثلة في تقرير المراجع الذي يهم العديد من أصحاب المصالح في الشركة وبالتالي فإن جودة الأداء المهني في مهنة المراجعة تعد مطلباً ضرورياً لتحقيق المصلحة المشتركة بين جميع أطراف المراجعة، وتنبع تلك الأهمية من خلال عدة مجالات:**(الشيخ، 2001م، ص116)**

1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية : يؤدي القيام بعملية المراجعة بجودة عالية وكما أن الأداء بمستوى جودة ملائم يوكد تمسك المراجع بالمعايير المهنية

2- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية : يودي اتباع المراجع لأساليب الجودة في الأداء المهني إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة بشكل أفضل.

3- أداة تنافسية: يؤدي تقديم مكتب المراجعة خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة إلى تحسين مقدرته التنافسية أمام نظرائه، ويترتب على عدم الالتزام بتحقيق جودة عملية المراجعة عدة **مخاطر من أهمها: (الشيخ، مرجع سبق ذكره،ص654)**

- تكبد بعض شركات الأعمال والمؤسسات المهنية خسائر مالية بسبب الأضرار التي تلحق بمستخدمي القوائم المالية نتيجة عدم التزام بعض المراجعين بمعايير وإرشادات المراجعة بصفة عامة، ومعايير جودة عملية المراجعة بصفة خاصة.

- قد يترتب على إغفال معايير جودة عملية المراجعة عدم مصداقية القوائم المالية، وبالتالي فقد الثقة بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية. وعدم قدرة المكاتب على الاستمرار في المستقبل.

العوامل التي توثر في جودة المراجعة الخارجية: هناك عوامل إيجابية، وعوامل سلبية.

- العوامل الإيجابية منها: التأهيل العلمي العملي للمراجع، والوقت الذي يقضيه المراجع لتأدية عملية المراجعة، ومراجعة عمل المراجع في حد ذاته من قبل زملائه وهو يسمى بفحص النظير.

- أما العوامل التي توثر سلباً على جودة المراجعة هي زيادة السنوات التي يراجع فيها المراجع حسابات نفس الشركة وكذلك زيادة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع من المنشأة محل المراجعة بالإضافة الى حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة، **(موسى،2017م،ص16)**

يستنتج الباحث مما سبق إنه وإن كان لا يوجد مقياس معين لجودة المراجعة الخارجية إلا أنها حددت مجموعة من العوامل التي يمكن أن تؤثر على جودة عملية المراجعة وأهمها، التأهيل العلمي، التعليم المهني المستمر وسنوات الخبرة، حجم مكاتب المراجعة، سمعة مكتب المراجعة، تخصص المراجع في مراجعة حسابات قطاع معين، درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة، أتعاب المراجعة، تعرض المراجع للمسائلة القانونية، استقلال المراجع، استخدام الأساليب والوسائل الحديثة في عملية المراجعة.

ثانياً: الجانب العملي

أولاـ أداة جمع البيانات :

اتخذ الباحث أسلوب البحث الميداني حيث قام الباحث بإعداد استبانة صممت لتشمل جميع المعلومات التي تخدم هدف البحث

جدول (1) يوضح عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة والقابلة للتحليل

الاستمارات الموزعة	المستلمة	المستبعدة	القابلة للتحليل
22	20	0	20

ثانياً- اختبارات الصدق والصلاحية:

- **التوزيع الطبيعي:** تم استخدام اختبار كولم كروف سمر نوف Smirnove test – Kolmogrove لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه وكانت النتائج كما موضح بالجدول التالي:

جدول (2) يوضح نتائج اختبار كولم كروف

المحتوى	عدد الفقرات	قيمة z	مستوى الدلالة الإحصائية
المسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات	11	1.927	0.073
جودة عملية المراجعة	5	2.114	0.096

يتضح من نتائج الجدول أن مستوى المعنوية (sig) لمحاور الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة 0.05وهذا يدل على قبول الفرض البديل الخاص بالاختبار والذي ينص على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي :

- **اختبار الصدق والثبات:** تم استخدام معامل ألفاكرونباخ للثبات وأعطى النتائج المبينة بالجدول التالي حيث اتضح أن فقرات الاستبيان تتمتع بمقياس ثبات يجعل منها قابلة للتحليل والحصول على نتائج موثوق بها.

جدول (3) يبين معاملات ألفا كرونباخ للثبات .

المحتوى	عدد الفقرات N	معامل الفا كرونباخ
المسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات	11	0.721
جودة عملية المراجعة	5	0.814

ثالثاً ـ البيانات الشخصية لعينة الدراسة :

جدول (4) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الفئة العمرية	التكرار	%
بكالوريوس	15	% 75
ماجستير	4	%20
دكتوراه	1	% 5
المجموع	20	%100

يتضح من الجدول4 أن غالبية عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس بنسبة 75% من العينة أما 20 % من العينة فمؤهلهم العلمي ماجستير

جدول (5) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	%
من 5 إلى 10 سنوات	9	% 45
من 11 إلى أقل من 15	7	% 35
من 15 فأكثر	4	% 20
المجموع	20	100

يتضح من الجدول(5) السابق أن غالبية عينة الدراسة ممن لديهم خبرة من 5إلى 10 سنوات بنسبة 45 % بينما 35 % من العينة كانت خبرتهم من 11 سنة الى أقل من 15 سنة ،20 % من عينة الدراسة كانت لديهم خبرة اكثر من 15 سنة خبرة .

تحليل فقرات الاستبيان:

– **الاتساق الداخلي** : يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة مع المحور التي تنتمي إليه ، حيث تم حساب معامل الارتباط بين كل فقرة والمحور التي تنتمي إليه.

جدول (6) يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المسؤولية المدنية للمراجعين والدرجة الكلية للمحور ككل.

ر.م	الفقـــــــــــــــــرة	معامل الارتباط	Sig
	النصوص القانونية		
1	النصوص القانونية تحدد الإطار العام للمسؤولية المدنية بينما يواجه مراجعو الحسابات تحديات عملية تتعلق بتطبيق هذه القوانين في حالات محددة	0.573	0.002
2	قد يكون هناك تباين في كيفية تفسير المسؤولية المدنية بين المراجعين والهيئات التشريعية	0.483	0.018
3	قد يركز المراجع على الجوانب العملية والإجراءات المتبعة بينما قد تتناول النصوص القانونية الجوانب النظرية	0.671	0.000
4	النصوص القانونية قد تضع معايير عامة بينما يمكن أن تختلف معايير الأداء الفعلية في الممارسة العملية بناء على السياقات المختلفة والمواقف التي يواجهها المراجع	0.631	0.000
5	التشريعات القانونية تهدف إلي حماية مصالح الأطراف المتضررة، بينما المراجعون يسعون لتحقيق توزان بين تقديم خدمة موثوقة وحماية أنفسهم من المخاطر القانونية	0.554	0.000
6	قد تتطور أبعاد المسؤولية المدنية للمراجعين بشكل أسرع من النصوص القانونية مما يجعل المراجعين في وضع يتطلب مهمة التكيف مع التغيرات في السوق والمعايير المهنية	0.628	0.000
	الادعاء المدني		
1	زيادة عدد الأطراف المتضررة تعني أن المراجع يتحمل مسؤولية أكبر تجاههم	0.493	0.019
2	تحفيز وتحسين الأداء يمكن أن يدفع المراجع لتحسين جودة العمل وتطبيق معايير أعلى	0.418	0.027
3	من خلال تحسين الأداء يمكن للمراجع تقليل مخاطر الادعاءات والتعويضات المحتملة	0.830	0.000
4	جودة المراجعة العالية تعزز ثقة الأطراف المتضررة في النتائج	0.560	0.000
5	هناك علاقة إيجابية بين عدد الأطراف المتضررة وجودة عملية المراجعة	0.543	0.000

يوضح الجدول (6) معاملات الارتباط لفقرات محور المسؤولية المدنية حيث كانت دالة عند مستوى معنوية 0.05 وهذا دليل على اتساق فقرات المحور.

جدول (7) يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات جودة عملية المراجعة والدرجة الكلية للمحور ككل

ر.م	الفقـــــــــــــــــرة	معامل الارتباط	Sig
التعويضات وعلاقتها بجودة عملية المراجعة			
1	عندما يكون مبلغ التعويضات مرتفعاً فإن ذلك يوفر حافزاً قويا للمراجع لتجنب الأخطاء والإهمال في عمله	0.573	0.002
2	المراجع قد يبذل جهداً أكبر لضمان دقة المعلومات وموثوقيتها ما يسهم في تحسين جودة المراجعة	0.483	0.018
3	مع وجود مخاطر مالية أكبر قد يسعى المراجع إلى تطبيق معايير مهنية أعلى مما يساهم في تعزيز موثوقية النتائج.	0.671	0.000
4	من خلال تحسين جودة الأداء يمكن للمراجع تقليل احتمالية تعرضه إلى المسؤولية القانونية وبالتالي تقليل التعويضات المحتملة	0.631	0.000
5	جودة المراجعة العالية تعزز ثقة الأطراف المعنية في نتائج المراجعة مما يفيد جميع الأطراف.	0.554	0.000

يوضح الجدول السابق معاملات الارتباط لفقرات محور جودة عملية المراجعة حيث كانت دالة عند مستوى معنوية 0.05وهذا دليل على اتساق فقرات المحور.

جدول (8) يبين المتوسط الحسابي والوزن النسبي لفقرات محور المسؤولية المدنية

ر.م	الفقـــــــــــــــــرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الترتيب
النصوص القانونية				
1	النصوص القانونية تحدد الإطار العام للمسؤولية المدنية بينما يواجه مراجعو الحسابات تحديات عملية تتعلق بتطبيق هذه القوانين في حالات محددة	4.13	%80.13	4
2	قد يكون هناك تباين في كيفية تفسير المسؤولية المدنية بين المراجعين والهيئات التشريعية	4.43	%79.07	1
3	قد يركز المراجع على الجوانب العملية والإجراءات المتبعة بينما قد تتناول النصوص القانونية الجوانب النظرية	4.17	%81.23	3
4	النصوص القانونية قد تضع معايير عامة بينما يمكن أن تختلف معايير الأداء الفعلية في الممارسة العملية بناء على السياقات المختلفة والمواقف التي يواجهها المراجع	3.16	%71.14	6
5	التشريعات القانونية تهدف إلي حماية مصالح الأطراف المتضررة بينما المراجعون يسعون لتحقيق توزان بين تقديم خدمة موثوقة وحماية أنفسهم من المخاطر القانونية	4.41	%86.29	2
6	قد تتطور أبعاد المسئولية المدنية للمراجعين بشكل أسرع من النصوص القانونية مما يجعل المراجعين في وضع يتطلب مهمة التكيف مع التغيرات في السوق والمعايير المهنية	3.22	%73.15	5
	الفقرات ككل	4.11	%79.83	
الادعاء المدني				
1	زيادة عدد الأطراف المتضررة تعني أن المراجع يتحمل مسؤولية أكبر تجاههم	3.12	%70.76	5
2	تحفيز وتحسين الأداء يمكن أن يدفع المراجع لتحسين جودة العمل وتطبيق معايير أعلى	4.60	%80.12	1
3	من خلال تحسين الأداء يمكن للمراجع تقليل مخاطر الادعاءات والتعويضات المحتملة	3.46	%73.43	3
4	جودة المراجعة العالية تعزز ثقة الأطراف المتضررة في النتائج	3.28	%72.19	4
5	هناك علاقة إيجابية بين عدد الاطراف المتضررة وجودة عملية المراجعة	3.72	%75.11	2
	الفقرات ككل	3.87	%77.26	

الجدول السابق الذي يوضح آراء عينة الدراسة حول محتويات محاور الدراسة.

– الفقرات المتعلقة بالنصوص **القانونية:** يظهر الجدول أن هناك وعيًا واضحًا لدى المراجعين بتحديات تطبيق النصوص القانونية في الممارسة العملية. حصلت الفقرة الثانية، التي تشير إلى التباين في تطبيق القوانين بين المراجعين والهيئات التشريعية، على أعلى متوسط حسابي (4.43) ووزن نسبي بلغ 79.07%، مما يعكس أهمية هذا الموضوع في فهم المسؤولية المدنية.

بينما حصلت الفقرة الرابعة، التي تتناول اختلاف المعايير العامة للنصوص القانونية عن المعايير الفعلية، على أقل متوسط حسابي (3.16) ووزن نسبي 71.14%، مما قد يشير إلى أن المراجعين يعانون من عدم التوافق بين النصوص القانونية والممارسات العملية.

بصفة عامة، يعكس المتوسط الحسابي الكلي (4.11) والوزن النسبي (79.83%) إدراكًا إيجابيًا لأهمية النصوص القانونية في تحديد إطار المسؤولية المدنية، مع وجود تحديات تتطلب تكيفًا من قبل المراجعين.

– الفقرات المتعلقة بالادعاء **المدني:** فيما يتعلق بالادعاءات المدنية، تعكس النتائج أهمية تحسين الأداء في تقليل المخاطر المرتبطة بالمسؤولية. الفقرة الثانية، التي تبرز تحفيز وتحسين الأداء كعامل رئيس في تحسين جودة العمل، حصلت على أعلى متوسط حسابي (4.60) ووزن نسبي (80.12%)، مما يدل على أن المراجعين يدركون أهمية الأداء العالي في تقليل المسؤولية.

أما الفقرة الأولى، التي تشير إلى زيادة عدد الأطراف المتضررة ؛ فقد حصلت على أقل متوسط حسابي (3.12) ووزن نسبي (70.76%)، مما قد يدل على أن المراجعين يشعرون بعبء المسؤولية، لكنه ليس بالشكل الذي يؤثر على جودة العمل بشكل كبير.

بالمجمل، يُظهر المتوسط الحسابي الكلي (3.87) والوزن النسبي (77.26%) أن هناك إدراكًا جيدًا لأهمية تحسين الأداء في سياق المسؤولية المدنية، مع التركيز على العلاقة بين جودة المراجعة وثقة الأطراف المتضررة.

الخلاصة: تشير النتائج إلى أن التحديات المرتبطة بتطبيق النصوص القانونية والادعاءات المدنية تؤثر بشكل كبير على أداء المراجعين، والتركيز على تحسين جودة العمل ورفع المعايير المهنية يعتبر أمرًا حيويًا للحد من المخاطر القانونية وتعزيز الثقة لدى الأطراف المعنية.

جدول (9) يبين المتوسط الحسابي والوزن النسبي لفقرات محور جودة عملية المراجعة

ر.م	الفقـــــــــــــــرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الترتيب
التعويضات وعلاقتها بجودة عماية المراجعة				
1	عندما يكون مبلغ التعويضات مرتفعا فإن ذلك يوفر حافزاً قوياً للمراجع لتجنب الأخطاء والإهمال في عمله	3.51	%72.22	4
2	المراجع قد يبذل جهد أكبر لضمان دقة المعلومات وموثوقيتها ما يسهم في تحسين جودة المراجعة	4.17	%80.12	2
3	مع وجود مخاطر مالية أكبر قد يسعى المراجع إلى تطبيق معايير مهنية أعلى مما يساهم في تعزيز موثوقية النتائج.	3.19	%79.78	5
4	من خلال تحسين جودة الأداء يمكن للمراجع تقليل احتمالية تعرضه إلى المسؤولية القانونية وبالتالي تقليل التعويضات المحتمل	4.54	%83.20	1
5	جودة المراجعة العالية تعزز ثقة الأطراف المعنية في نتائج المراجعة مما يفيد جميع الأطراف.	3.68	%74.04	3
	الفقرات ككل	4.13	%76.45	

يظهر جدول فقرات محور جودة عملية المراجعة أن هناك ارتباطًا واضحًا بين التعويضات وجودة الأداء في المراجعة، حيث يُظهر المتوسط الحسابي المرتفع للفقرة الرابعة، التي تتعلق بتحسين جودة الأداء وتأثيرها على تقليل المسؤولية القانونية، أن المراجعين يدركون أهمية جودة عملهم لتجنب المخاطر المالية، كما أن الوزن النسبي لهذه الفقرة، الذي بلغ 83.20%، يدل على أنها تعتبر الأهم بالنسبة للمراجعين، وتشير الفقرة الثانية أيضًا إلى أهمية بذل الجهد لضمان دقة المعلومات وموثوقيتها حيث حصلت على متوسط 4.17 ووزن نسبي 80.12%. مما يعكس التقدير العالي لأهمية الدقة في تحسين جودة المراجعة. بينما الفقرة الثالثة، التي تشير إلى تطبيق معايير مهنية أعلى في ظل المخاطر المالية، حصلت على أقل متوسط حسابي، مما قد يشير إلى أن المراجعين قد لا يشعرون بأن المخاطر المالية تؤثر بشكل كبير على تطبيق تلك المعايير، وبشكل عام، يُظهر الجدول أن المراجعين يعتبرون جودة المراجعة عاملاً رئيسًا في تعزيز الثقة لدى الأطراف المعنية، وهو ما يتضح من الوزن النسبي للفقرة الخامسة. يُمكن الاستنتاج أن التركيز على تحسين جودة الأداء ورفع المعايير المهنية سيكون له تأثير إيجابي على نتائج المراجعة وثقة الأطراف المعنية.

رابعاً- اختبار الفرضيـــات :

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات وجودة عملية المراجعة

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات وجودة عملية المراجعة. ولتحديد العلاقة بين دور المسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات على جودة عملية المراجعة قام الباحث بحساب معادلة الانحدار الخطي البسيط $Y = \alpha + \beta X$ حيث : يمثل X المتغير المستقل (المسؤولية المدنية) يمثل Y المتغير التابع (جودة عملية المراجعة) تعرف α بثابت الانحدار. وتعرف β بميل الانحدار .

وكانت نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط كما موضحة بالجدول التالي :

جدول (10) يبين نتائج اختبار الانحدار الخطي

الثابت α	المعامل B	T	معامل الارتباط r	معامل التحديد R^2	Sig
1.41	0.531	18.014	0.732	0.535	0.000

أي يصبح شكل معادلة الانحدار كالتالي : $Y = 1.41 + 0.535 X$

الجدول(10) يبين وجود علاقه ارتباطية بين المسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات وجودة عملية المراجعة حيث كانت قيمة معامل الارتباط تساوي 0.732 وهي قيمة دالة عند 0.05 وبالنظر الى قيمة معامل التحديد نجد أن تقريبا 53 % من جودة عملية المراجعة سببها الرئيس المسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات، بالتالي يمكن القول بأن هناك علاقة طردية بين المسؤولية المدنية للمراجعين و جودة عملية المراجعة.

النتائج: توصل الباحث الى النتائج التالية وأهمها:

1. تبين أن هناك تبايُن في كيفية تطبيق القوانين بين المراجعين والهيئات الشرعية، حيث يركز المراجعون على الجوانب العملية بينما تركّز الهيئات الشرعية على المبادئ والمعايير الشرعية.
2. تحسين أداء المراجع من خلال تطبيق معايير أعلى يُمكن أن يدفعه لتحسين جودة العمل ويُقلّل من مخاطر الادعاءات والتعويضات المحتملة.
3. جودة المراجعة العالية تعزز ثقة الأطراف المعنية في نتائج المراجعة، مما يحقّق فوائد لجميع الأطراف المعنية.
4. من خلال تحسين جودة المراجعة الخارجية، يمكن للمراجع تقليل احتمالية تعرضه إلى المسؤولية القانونية، وبالتالي التقليل من التعويضات المحتملة.

التوصيات :

1- إدخال التعديلات التشريعية الملائمة والتي توضح مسؤولية المراجع الخارجي .

2- تحديث معايير المراجعة لتمكين المراجعين من تحقيق أعلى درجة من جودة المراجعة حتى يقلل من مخاطر التعويضات.

3- بذل العناية المهنية في تحقيق جودة المراجعة تعزز ثقة الأطراف المعنية بنتائج المراجعة

4- قيام نقابة المراجعين بإصدار قواعد السلوك المهني في أسرع وقت ممكن لأهميتها في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي تجاه الأطراف الاخرى.

قائمة المراجع:

أولاً- الكتب:

1-عياد، مصطفى عبدالحميد، المصادر الإدارية في القانون المدني الليبي، بنغازي، جامعة قاريونس، 1990م.

2- بن غربية،سالم محمد، دراسة معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في ليبيا، مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي، 1981م.

3-الذنيبات، علي، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والانظمة والقوانين المحلية، كلية إدارة الأعمال، جامعة الأردن، 2006م.

4-أبوطبل، عيسى محمد، دراسات في المراجعة والمسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات طبقاً لأ حدث القضايا والتشريعات، القاهرة، 1995م.

ثانيا- البحوث والرسائل العلمية:

5-أحمد، أنيس أحمد، العلاقة بين المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات وجودة عملية المراجعة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2005م.

6-جمال الدين، أحمد محروس، أثر مسؤولية المراجع على قرارات الأهمية النسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا.

7- الجمهودي، إيمان عبدالفتاح حسن، دور العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد السادس، 2019م.

8- دياب، الفريد عايد، مدقق الحسابات والمسؤولية المهنية والقانونية والاجتماعية، تحت شعار المؤتمر العلمي المهني الثالث، عمان، الاردن، 2001م.

9- سليم، علاء زياد، دراسة تحليلية لآراء المدققين والمحامين حول المسؤولية القانونية للمدقق تجاه الطرف الثالث، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، الجامعة الاردنية، 2004م.

10- الشيخ، هدى محمد، تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة، مجلة الفكر المحاسبي، 2017م.

11- شريعة، أبوبكر فرج، مسؤولية المراجع الخارجي في ليبيا، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس، 1994م.

12- شلقامي، حسن، تحليل اثر علاقة التداخل بين مكونات جودة التقارير المالية ومحددات جودة المراجعة الخارجية على تقييم كفاءة الأداء في تعظيم قدرة المنشأة، المجلة العلمية للدراسات والبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة دمياط، 2021م.

13- صيدون، مصطفى ونيس مفتاح، اثر المراجع الخارجي لمسؤوليته القانونية على اتخاذ قرارات المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، ، أكاديمية الدراسات العليا طرابلس.2002م.

14- العود، معتوق علي سالم، مسؤولية المراجع الخارجي عن تقويم مدى مقدرة المشروع عن الاستمرار، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا طرابلس، 2004م.

15- العمودي، أحمد عبدالله عمر، دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرار في الشركات المساهمة اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد، 2001م.

16-أبوغزالة، طلال، أسس مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 69، 2004م.

17-القوانين واللوائح والقرارات ذات العلاقة بالوظيفة العامة والموظف، النقابة العامة للإداريين، الجزء السابع، المادة 20.

18-القانون رقم 11، بشان إعادة تنظيم الرقابة الشعبية، الجريد الرسمية، العدد الرابع، 1996م.

19-موسى، علي محمد علي، دور التخصص المهني للمراجع في زيادة جودة عملية المراجعة وتخفيض مخاطر المراجعة، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، العدد الثاني، 2017م.